

FILIPPE ANTONIO RODRIGUES JORGE

**O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

COGEAE – PUC/SP

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo – 2010

FILIPPE ANTONIO RODRIGUES JORGE

**O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
E O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como
exigência para a conclusão do Curso
de Especialização em Direito
Tributário.

COGEAE – PUC/SP

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo – 2010

SUMÁRIO

Resumo	05
Introdução	07
Capítulo I – O Sistema Tributário Nacional	09
1.1. Considerações gerais.....	09
1.2. A exaustividade das disposições constitucionais em matéria tributária	10
1.3. A rigidez da Constituição brasileira	11
Capítulo II – A obrigação tributária	13
2.1. A obrigação no Direito Privado e no Direito Tributário	13
2.2. Relação jurídica tributária	14
2.3. As teorias monista e dualista do Direito Privado	16
2.4. A obrigação tributária e o direito de propriedade	18
Capítulo III – O sujeito passivo da obrigação tributária	21
3.1. Considerações gerais acerca do sujeito passivo da obrigação tributária ..	21
Capítulo IV – O contribuinte	23
4.1. O contribuinte no Código Tributário Nacional	23
4.2. A indissociabilidade dos aspectos da hipótese de incidência tributária	23
4.3. A indissociabilidade entre os aspectos pessoal e material: a limitação lógica à indicação do contribuinte pelo legislador infraconstitucional	25
4.4. Tributos descritos expressamente na Constituição e tributos não descritos expressamente na Constituição	27
4.5. Tributos cuja materialidade não é descrita expressamente na Constituição Federal	29
4.5.1. O contribuinte das taxas	30
4.6. Tributos cuja materialidade é descrita expressamente na Constituição Federal	31
4.6.1. Contribuinte por aproximação jurídica.....	33
Capítulo V – Responsabilidade e substituição tributária	37

5.1. Substituição tributária.....	37
5.1.1. A retenção na fonte.....	37
5.1.2. Outras figuras erroneamente designadas por <i>substituição</i>	41
5.1.3. A verdadeira substituição tributária: o diferimento e a “substituição para frente”.....	42
5.2. Responsabilidade tributária.....	44
5.2.1. Responsabilidade dos sucessores.....	46
5.2.2. Responsabilidade de terceiros.....	48
Conclusões	52
Bibliografia	55

RESUMO

Busca-se, no presente trabalho, expor o fenômeno da sujeição passiva tributária no direito positivo brasileiro atual, e de outras figuras assemelhadas, por meio da perquirição dos limites constitucionalmente postos ao legislador para a imputação a alguém da obrigação de pagar tributo. Em outras palavras, procura-se deixar claro quais são os critérios que precisam ser preenchidos para que determinada pessoa possa ser compelida a pagar tributos ao Estado ou a quem lhe faça as vezes.

O foco do estudo é o grau de intimidade que precisa existir na relação entre o sujeito passivo e o chamado *núcleo da hipótese de incidência* (o “aspecto material” do Professor Geraldo Ataliba). Também se procura identificar se são constitucionais as exceções à regra da relação pessoal e direta que precisa existir entre o sujeito passivo e o fato descrito hipoteticamente na lei tributária, bem como outras figuras, tais como a substituição tributária e a responsabilidade tributária.

Em primeiro lugar, são expostas algumas considerações de caráter geral, acerca do Sistema Tributário Nacional e da obrigação tributária, a fim de fixar premissas importantes para as conclusões a que se chega posteriormente.

Em seguida, analisa-se o fenômeno jurídico da sujeição passiva tributária. Primeiro de forma geral; depois, de forma específica, tratando da figura do contribuinte e do sujeito passivo por aproximação jurídica.

Posteriormente, trata-se de outras figuras que rondam a sujeição passiva tributária, tais como a substituição tributária e a responsabilidade tributária. Procura-

se descobrir se tais figuras são casos de sujeição passiva tributária, e se são compatíveis com as disposições constitucionais.

Por fim, reúnem-se as conclusões a que se chegou ao longo do trabalho, de forma a sintetizar tudo o quanto exposto.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem caráter dogmático, tomando por base o ordenamento jurídico positivo pátrio tal como se encontra atualmente. Assim, não se questionará as *razões políticas* ou a *conveniência* das disposições constitucionais ou legais que serão comentadas.

Alerta-se, no entanto, que isso de modo algum significa que as normas promulgadas deixarão de ser analisadas criticamente. Haverá, sim, tal crítica, mas sempre do ponto de vista da dogmática jurídica. Em outras palavras: poderá ser dito que certa lei ou decreto é *inconstitucional* (essa assertiva não extrapola o âmbito de um estudo dogmático; pelo contrário, é necessária sua verificação, em razão da supremacia da Constituição em face das outras normas); mas não se afirmará que uma norma é *injusta* ou que *deveria ser revogada*.

Sobre o tema já se manifestaram as principais mentes do Direito Tributário brasileiro, fontes nas quais se procurou obter o verdadeiro conhecimento científico. Parece, no entanto, que um dos pontos centrais do presente trabalho (o vínculo entre o aspecto material da hipótese de incidência e o sujeito passivo da obrigação tributária) não tem sido tratado com a devida atenção: muitas vezes o legislador, e mesmo o agente executivo (os quais, como se sabe, nem sempre primam pelo respeito aos limites constitucionais de suas atuações) têm colocado pessoas no polo passivo da obrigação tributária de forma no mínimo questionável, do ponto de vista jurídico. Existe uma grande *zona cinzenta*, que serve de palco para infundáveis disputas judiciais entre procuradores fazendários e advogados de particulares. Há, sim, manifestação doutrinária acerca do tema, mas acredita-se que ainda não se

chegou à solução definitiva para a questão. Ainda não foi proposto um enunciado que defina, rígida e cientificamente, onde estão os limites da imposição tributária em relação à pessoa de que se exige o pagamento da exação.

Fique claro que o presente trabalho não pretende chegar àquela solução ou propor tal enunciado. Dispõe-se meramente a expor de forma didática o que já foi dito acerca do tema, e colocar em evidência algumas conclusões que se já afiguram cientificamente corretas, com base no ordenamento jurídico.

Dado o caráter dogmático do presente trabalho, não foram analisados em profundidade autores estrangeiros, cuja experiência à luz de outros ordenamentos jurídicos tem limitada aplicação no Brasil, onde o Sistema Tributário é extremamente peculiar. De qualquer modo, os estudos alienígenas influenciaram fortemente a construção legislativa brasileira, de forma que não é *inútil* a sua apreciação. Alerta-se, apenas, para que se tenha sempre o cuidado de investigar se tais lições não colidem com os princípios e normas básicas que regem o nosso Direito Tributário.

CAPÍTULO I: O Sistema Tributário Nacional

1.1. Considerações gerais

Antes de partir para o enfrentamento do tema específico deste trabalho, importante tecer alguns comentários preliminares acerca do chamado *Sistema Tributário Nacional*. Ressalva-se que não cabe aqui estudá-lo em pormenores, tampouco demonstrar sua existência ou explicar a plethora de princípios e regras nele insertos. O que se buscará, nos próximos parágrafos, é a mera indicação de certas características do referido Sistema que interessam especificamente ao assunto da presente monografia, embora a este não estejam limitados os respectivos efeitos.

Designa-se por *Sistema Tributário Nacional* o conjunto de princípios e regras que regem o fenômeno da tributação do Brasil. Note-se que *sistema* não significa um mero punhado de normas, mas sim, modernamente, “o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes”¹, nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado.

O termo *Sistema Tributário Nacional* é utilizado na própria Constituição Federal, nomeando o Capítulo I (*Do Sistema Tributário Nacional*) do Título VI (*Da Tributação e do Orçamento*) da Carta. Obviamente, não é só em razão dessa nomenclatura. De fato, é a Constituição da República a norma onde primeiro devem ser buscados os princípios e regras sobre tributação: trata-se de uma consequência *natural*, por assim dizer, do princípio maior da hierarquia das leis.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 291.

Com isso, quer-se simplesmente lembrar que, independentemente de qual área do Direito esteja sendo tratada, é a Constituição o dogma máximo a ser observado. No campo tributário não é diferente: em razão da posição de supremacia da Constituição em relação às demais espécies normativas, extrai-se cristalinamente que aquela deve ser sempre respeitada – até mesmo em detrimento destas, se com ela vierem a conflitar. Em outras palavras: assim como ocorre com todas as outras matérias, em se tratando de tributação, a primeira referência normativa é sempre a Carta Máxima.

Neste ponto surge a primeira característica relevante do Sistema Tributário Nacional brasileiro, que o distingue da maioria dos existentes em outros países: a *exaustividade* do trato da tributação na Constituição. Veja-se.

1.2. A exaustividade das disposições constitucionais em matéria tributária

Enquanto diversas nações optaram por deixar a cargo do legislador a maior parte das regras sobre tributos, limitando-se a Constituição a trazer alguns poucos princípios (muitas vezes utilizando conceitos *abertos*), a Carta brasileira tratou pormenorizadamente do referido tema, quase que “imobilizando” o legislador ordinário. Assim já o noticiava o Mestre Paulo de Barros Carvalho, nas seguintes palavras:

O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em

termos de exercitar seu gênio criativo.²

Vale frisar que a exaustividade quanto à tributação não foi novidade da Constituição de 1988. Geraldo Ataliba, em seu festejado “*Sistema Constitucional Brasileiro*, de 1968³, já relatava a existência de tal característica na Carta brasileira de 1946. Consigne-se também que as razões pelas quais o constituinte brasileiro optou por um sistema tributário que basicamente se esgota na Constituição, são de natureza sociológica ou política, fugindo, portanto, do âmbito de estudo do presente trabalho.

Surge, então, um questionamento: de que adiantaria a Lei Maior descrever detalhadamente os princípios e regras que vinculam a tributação se tais determinações pudessem ser modificadas por meio de procedimento legislativo semelhante ao das leis ordinárias? Ora, se a Constituição pudesse ser modificada com quorum parlamentar igual ao de lei ordinária, de nada serviria a exaustividade constitucional. Bastaria ao legislador, ao invés de criar uma lei, editar uma emenda à Constituição, jogando por terra a formulação do constituinte originário.

Mas não funciona dessa forma nosso Sistema Constitucional. Temos, aqui, o que se chama de *rigidez constitucional*.

1.3. A rigidez da Constituição brasileira

As Constituições tem o poder de dizer virtualmente qualquer coisa. Pode criar qualquer regra ou princípio, do ponto de vista jurídico. Se tais normas refletem realmente as aspirações e valores populares não é questão que interesse ao jurista. Nesse sentido, ainda que pareça um tanto ilógico, uma Constituição pode prever sua alteração por meio de procedimento legislativo simples. Nesse caso, não há supremacia constitucional em relação às demais espécies normativas: nada impede que o legislador altere as disposições constitucionais.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 142-143.

³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

A Constituição brasileira, no entanto, assim como a maioria das outras Cartas, é rígida. Em poucas palavras, isso significa que o procedimento legislativo para a alteração da Constituição é mais rigoroso do que aquele necessário para se promulgar leis ordinárias ou qualquer outra espécie normativa infraconstitucional. É, em suma, a garantia de que a Constituição não será modificada com a mesma facilidade com a qual se cria, altera ou revoga leis. Sendo rígido nosso Texto Supremo, conclui-se que as normas sobre tributação (assim como todas as outras) previstas na Constituição são, *até certo ponto*, estáveis e duradouras.

Diz-se *até certo ponto* porque, como se sabe, não é *impossível* modificar a Constituição. E, no Brasil, é costumeira a alteração das regras constitucionais. Desde 1988, nada menos do que 64 Emendas Constitucionais foram promulgadas, muitas delas modificando diretamente as regras tributárias.

Em diversas ocasiões, leis tributárias que foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal acabaram por levar à modificação da Carta para que fosse editada nova lei, de igual teor da primeira, mas dessa vez com a permissão expressa da Constituição.

Se tal circunstância, de natureza política, acaba por mitigar, *na prática*, a rigidez da Constituição, não vem ao caso neste trabalho jurídico. O importante, do ponto de vista positivo, é que é mais difícil modificar a Constituição do que editar, alterar ou revogar as outras espécies normativas.

A rigidez do sistema constitucional tributário reside, também, no fato de que o constituinte discriminou rigidamente as espécies tributárias, em especial os impostos, nominando-os e atribuindo-os especificamente a uma das pessoas de direito público interno, e mais, descrevendo as respectivas matrizes constitucionais.

Aliadas, a exaustividade e a rigidez do Sistema Constitucional Tributário Nacional permitem que se conclua que pouco resta ao legislador infraconstitucional além de fornecer condições para a estrita aplicação das normas tributárias que já foram descritas no próprio Documento fundador do Estado. Isso fornece um importante axioma que será explorado mais adiante, quando das reflexões acerca da liberdade do legislador em escolher o sujeito passivo da obrigação tributária.

CAPÍTULO II: A obrigação tributária

2.1. A obrigação no Direito Privado e no Direito Tributário

Passa-se, agora, a tratar obrigação tributária. Importante se faz o conhecimento desse instituto para o presente trabalho, já que o chamado *sujeito passivo* é por definição, aquele que figura em no polo passivo da obrigação tributária.

O conceito de *obrigação* tem sua origem – e seu maior palco de discussão e produção doutrinária – no Direito Privado. Remete à idéia de *relação jurídica* entre pessoas, com cunho econômico ou patrimonial. Não cabe no presente trabalho, adentrar a tormentosa definição de obrigação (não há consenso, na doutrina pátria ou estrangeira, quanto ao real alcance desse termo); basta, por hora, afirmar, em poucas palavras, que se está a tratar do surgimento de *deveres* e *direitos* entre pessoas.

É inegável que existem relações jurídicas complexas, que envolvem diversas obrigações vinculando duas ou mais pessoas. Em uma mesma relação contratual, por exemplo, uma das partes pode ser sujeito de alguns direitos e de outros deveres em relação à outra parte; esta, por sua vez, também tem seus respectivos deveres e direitos, conforme pactuado. Cada um dos núcleos 'dever/direito' constitui uma obrigação, vinculando credor (quem tem o direito) e o devedor (quem tem o dever).

Entre os tributaristas, é comumente aceita a idéia de que a obrigação tributária é estruturalmente idêntica a qualquer outra obrigação de Direito Privado.

Há, contudo, uma importante diferença: a obrigação tributária decorre exclusivamente da lei, enquanto que no Direito Privado a obrigação decorre da vontade das partes envolvidas. Portanto, o elemento “vontade das partes” distingue as duas espécies de obrigação, visto que a vontade é elemento essencial da obrigação entre particulares, enquanto que irrelevante para caracterizar a obrigação tributária que decorre de determinação legal. Assim, é “ex lege” a obrigação tributária, enquanto que a obrigação de direito privado é “ex voluntate”.

Outrossim, vale lembrar que, a despeito da reconhecida identidade estrutural entre a obrigação do Direito Privado e a do Direito Tributário, deve-se sempre levar em conta que a tributação se submete a regras constitucionais específicas, as quais sempre precisam ser respeitadas.

Vale dizer: quanto à obrigação tributária, em matéria de conflito de normas, as determinações constitucionais específicas quanto à tributação devem se sobrepor a eventuais princípios ou normas genéricas previstas no Direito Privado. Exemplificando, de nada adianta que um dos princípios do Direito Privado acerca de obrigações seja a possibilidade da sua extinção pela vontade de ambas das partes se, no Direito Tributário, por óbvio, rege o princípio constitucional da indisponibilidade do interesse público e da vinculação da atividade tributária (o fisco não pode deixar de recolher tributo por razões de conveniência e oportunidade).

2.2. Relação jurídica tributária

Por muito tempo se discutiu (e ainda se discute) a existência de uma *relação jurídico-tributária complexa*, ou seja, um *vínculo* entre o Estado arrecadador e o contribuinte, cujo núcleo seria a obrigação tributária em sentido estrito (dever do contribuinte de pagar tributo e o respectivo direito do Estado de recolhê-lo), mas que não se limitaria a tanto: existiria também uma série de *obrigações acessórias*, vinculando as mesmas partes (tais como a manutenção de livros fiscais, cumprimentos de requisitos formais, etc.). O Professor Alcides Jorge Costa se filiou a esse entendimento. Veja-se:

A esta altura, pode-se afirmar que existe uma relação jurídica tributária sempre que exista um direito subjetivo do Estado à percepção de um tributo. Mas esta relação nunca ou quase nunca é uma relação jurídica simples. Ao lado do dever de uma prestação positiva de dar (usualmente chamada obrigação tributária), existem outros deveres conexos decorrentes de uma prestação positiva. Por exemplo: a partir do momento em que passa a existir o dever de pagar certa soma a título de imposto de circulação de mercadorias, o contribuinte tem o dever de emitir uma nota fiscal, o de efetuar um lançamento em determinado livro, preencher uma guia e assim por diante. Portanto, a relação jurídica tributária é complexa.⁴

Essa mesma idéia transparece no Código Tributário Nacional de 1966, em especial no *caput* do art. 113, que dispõe expressamente que “a *obrigação tributária é principal e acessória*”.

No entanto, não parece ser essa a melhor solução, do ponto de vista da ciência jurídica. Como já asseverou Paulo de Barros Carvalho, as chamadas obrigações acessórias não são *obrigações*, tampouco são *acessórias*. De fato, os deveres que “cercam” a tributação não indicam uma relação entre pessoas (quem seria o credor da “obrigação” de se expedir notas fiscais?). Constituem, na verdade, meras imposições do sistema. Ademais, esses deveres não têm cunho patrimonial. Por essas razões, não é correto a utilização do termo “obrigação” para descrevê-las.

Por outro lado, a “acessoriedade” presume a existência de *dependência* em relação à obrigação principal. No entanto, sabe-se que aqueles deveres são completamente autônomos em relação ao pagamento do tributo. Por acaso deixa-se de expedir nota fiscal em operações isentas? Não estão as pessoas imunes obrigadas a manter livros fiscais? Dessa forma, adota-se aqui a formulação de Paulo de Barros Carvalho, que chama tais imposições de deveres instrumentais.

Note-se que o próprio CTN admite, ainda que tacitamente, a imperfeição teórica do *caput* do art. 113, e tenta prevenir, no parágrafo 3º do mesmo artigo, as absurdas consequências que adviriam da adoção plena da errônea noção de

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: IBDT, 2003. pp. 27-28.

acessoriedade dos deveres instrumentais. Com base somente no referido *caput*, poder-se-ia admitir que, extinta a obrigação principal (obrigação tributária em sentido estrito), a “obrigação acessória” teria o mesmo destino, ainda que fosse descumprida (noção de que *o acessório segue o principal*). Por isso, é previsto no parágrafo 3º que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”. Foi uma tentativa de “consertar” o que havia ficado incorreto no *caput*.

Assim, conclui-se que a *relação jurídica tributária* é aquela decorrente da obrigação tributária em sentido estrito (o dever do contribuinte de recolher tributo e o respectivo direito subjetivo do Estado). Não se trata, pois, de uma relação complexa.

Em conclusão, obrigação tributária é aquela, criada por lei, que cria o dever para o sujeito passivo de cumprir uma prestação pecuniária ao Estado (ou quem lhe faça as vezes), independentemente da sua vontade ou da realização de ato ilícito. Nota-se que tal definição muito lembra o conceito de tributo do art. 3º do CTN. Na verdade, esse dispositivo legal define tributo justamente como o objeto da obrigação tributária.

2.3. As teorias - monista e dualista - do Direito Privado

Fixado que se tratará, no presente trabalho, da obrigação tributária em sentido estrito (dever de pagar tributo e respectivo direito subjetivo do Estado), passa-se a analisar os componentes dessa obrigação, com foco no seu polo passivo.

Faz-se necessário, assim, trazer à luz, brevemente, a discussão, travada no âmbito do Direito Privado, acerca da natureza *monista* e *dualista* da obrigação. Para os seguidores da teoria *monista*, a obrigação caracteriza um direito subjetivo do credor, e o respectivo dever subjetivo do devedor. O credor pode exigir do devedor o cumprimento do seu dever, com os mecanismos legais colocados à sua disposição para tanto (por exemplo, o direito de ação, em caso de inadimplemento). Já para os seguidores da teoria *dualista*, a obrigação tem dois elementos distintos e

inconfundíveis: o *dever* (e respectivo crédito do credor) e a *responsabilidade*, que se consubstancia do poder de coação do credor, em caso de descumprimento pelo devedor.

Pela teoria *dualista*, o dever/crédito puro, seria a mera dívida do devedor em relação ao credor, sem nenhum traço de coercibilidade. A responsabilidade (poder de coerção) seria independente do dever, e, por isso mesmo, poderia envolver pessoas diferentes daquelas vinculadas pelo dever. Assim, cita-se como exemplo a possibilidade de terceiro executar, em juízo, crédito de outrem, ou a possibilidade de que terceiro responda por dívida de certa pessoa.

O já citado Professor Alcides Jorge Costa, filiado à teoria dualista, assim dispõe acerca do tema:

Segundo esta teoria [a dualista], podem-se distinguir, na obrigação, dois elementos: o dever (*debitum*, *Schuld*, *devoir*) e a responsabilidade (*obligatio*, *Haftung*, *garantia*). O primeiro elemento é o dever de executar a prestação. Para o devedor, este dever é a dívida, para o credor, é o dever de receber juntamente com o direito de receber. Este dever é, na maior parte das vezes, combinado com outro elemento, a garantia de que o credor goza, isto é, a pessoa ou as coisas que garantem a execução ou o poder de coação que o credor pode exercer sobre a pessoa ou os bens do devedor. (...) A dívida é o dever que incumbe a uma parte, numa relação jurídica determinada, de executar uma prestação positiva ou negativa em favor de outra. Esta é a noção pura de dívida, isenta de qualquer idéia de coação, à qual se chega decompondo a obrigação em dois elementos e analisando o dever independentemente da responsabilidade. O crédito, por seu turno, reduzido à sua essência, aparece como o direito de aproveitar-se da prestação devida pelo devedor, um direito de apropriar-se de um bem econômico que constitui o resultado desta prestação. O titular deste direito é o verdadeiro credor, mesmo que esteja despojado, em favor de terceiro, do direito de executar a dívida. A análise dualista distingue

nitidamente o direito à prestação do direito de ação.⁵

Embora haja muita discussão acerca dos elementos *dever* e *responsabilidade*, não restam dúvidas de que a lei, em algumas ocasiões, realmente cria responsabilidade entre pessoas que não são o devedor ou o credor em sentido estrito. Se tal responsabilidade é parte integrante da obrigação, ou se é uma nova relação (outro dever ou outra obrigação), não vem ao caso no presente trabalho, desde que tal circunstância não afete a legalidade ou constitucionalidade da referida separação entre dever e responsabilidade.

Tal percepção será importante no capítulo referente aos institutos da responsabilidade e da substituição tributária. Nessa ocasião, será analisada de perto a constitucionalidade da imputação de responsabilidade tributária a pessoa que não o devedor em sentido estrito (contribuinte). Basta deixar claro, por hora, que o legislador não é totalmente livre para estabelecer, em vista de uma obrigação, a responsabilidade de terceiros. Isso em respeito ao direito fundamental à propriedade, do qual se tratará a seguir.

2.4. A obrigação tributária e o direito de propriedade

O direito à propriedade, cuja garantia tanto preocupou o constituinte de 1988 (é previsto no *caput* e no inciso XXII do art. 5º da Carta), visto sob o prisma de relação jurídica, pode ser definido como a *imputação jurídica de uma coisa a um sujeito*. Mas deve-se ter cuidado porque a relação jurídica não ocorre entre o sujeito e a coisa, mas sim entre o sujeito (o proprietário) e um *sujeito passivo universal* (todas as outras pessoas), estando este obrigado a respeitar o direito daquele em relação a certa coisa.⁶

Deixando de lado a controversa questão da função social da propriedade, a

⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*. São Paulo: IBDT, 2003. pp. 34-35.

⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 271.

noção básica é a de que, sendo um indivíduo proprietário de uma coisa, tem ele o direito de usá-la, e de dela gozar e dispor.

Via de regra, as outras pessoas (o *sujeito passivo universal* mencionado acima), sejam privadas ou públicas, não têm o direito de interferir no uso, gozo ou disposição da coisa pelo proprietário. As exceções a essa regra devem decorrer exclusivamente da lei ou de contrato, e ainda assim não podem colidir com os princípios e regras constitucionais aplicáveis. Em outras palavras: um indivíduo somente pode ser tolhido no exercício de seu direito de propriedade, caso haja previsão legal ou contratual para tanto.

A mais óbvia dessas exceções é a disposição do bem pela própria vontade do proprietário. Querendo, o proprietário pode desfazer-se de coisa sua, alienando-a a outrem, onerosa ou gratuitamente (negócio jurídico). Independentemente da vontade do proprietário, seus bens também podem lhe ser retirados em algumas hipóteses específicas, como é o caso da realização de ato ilícito pelo proprietário. Essa hipótese abrange, por exemplo, o pagamento compulsório de dívidas que o proprietário tenha (execução forçada), a restituição dos danos que o proprietário tenha causado a outra pessoa, e também as multas e outras penalidades em que o proprietário incida.

Há, porém, uma outra hipótese, pela qual o proprietário é compelido a perder parte de sua propriedade, independentemente de sua vontade e sem que tenha realizado qualquer ato ilícito ou deixado de adimplir qualquer obrigação: trata-se da figura do tributo.

Veja-se bem a magnitude do poder de tributar: o Estado pode (pois a Constituição outorga-lhe tal direito), sem a anuência do proprietário, retirar-lhe parte de sua propriedade, como receita destinada aos cofres públicos, com o fim de garantir a execução do interesse público. Mas, nesse caso, será necessário que o Estado cumpra à risca uma série de normas constitucionais específicas, que limitam tal poder, para que não sejam cometidos abusos contra os particulares: é o Sistema Tributário Nacional, que já foi tratado, ainda que rapidamente, em linhas anteriores. Felizmente, a tributação é a única possibilidade que o Estado tem de tolher a propriedade dos particulares sem que estes tenham cometido atos ilícitos, além das hipóteses de desapropriação, constitucionalmente previstas.

Em decorrência do que foi explicitado nos parágrafos anteriores, é de se concluir que um contrato, firmado entre as pessoas “A” e “B”, não pode, por si só, criar obrigações para “C”, pessoa estranha ao contrato. Assim, a propriedade de “C” não pode ser disponibilizada por terceiros (“A” e “B”), sob pena de afronta ao princípio constitucional do direito de propriedade. Quanto à perda da propriedade decorrente de ato ilícito, também existe essa limitação: via de regra, não pode haver previsão legal de que, cometendo “A” um ato ilícito, será “B” o punido. Caso contrário ter-se-á novamente contrariedade ao aludido princípio constitucional. Esse limite também é válido em se tratando de tributos.

No entanto, há exceções a essa limitação: em alguns casos pontuais, uma relação (contrato, ressarcimento, sanção ou tributo) pode trazer obrigações a terceiros. Ainda assim, esses casos devem ser tratados com muita cautela, e só são válidos se houver algum *vínculo lógico* entre o terceiro (ou sua propriedade) e a relação que atinge outra pessoa, a permitir tal procedimento. O referido vínculo, quanto à obrigação tributária, será abordado no Capítulo dedicado às figuras do responsável e do substituto tributário.

O que se quer no presente Capítulo, é deixar claro que, via de regra, somente pode ser retirada a propriedade de quem se obriga por vontade própria, comete ato ilícito ou pratica fato imponible tributário. Nos termos da teoria dualista, a regra é que o *dever* e a *responsabilidade* atinjam o mesmo sujeito passivo. A possibilidade de que patrimônio de terceiro (*responsável*) seja violado é excepcionalíssima, e depende da existência de um vínculo entre ele e a relação jurídica de que é parte o *devedor*.

CAPÍTULO III: O sujeito passivo da obrigação tributária

3.1. Considerações gerais acerca do sujeito passivo da obrigação tributária

Fixadas as premissas dos capítulos anteriores, passa-se a discorrer sobre o tema central do presente trabalho: o sujeito passivo da obrigação tributária. Embora haja controvérsia acerca da extensão desse termo, opta-se desde logo pela definição que decorre do ordenamento jurídico brasileiro: sujeito passivo da obrigação tributária é a entidade a quem **a lei** atribui o *dever* de pagar tributo.

Usamos o termo *dever* em razão da aplicação da teoria dualista da obrigação, que prega a existência de dever e de responsabilidade como institutos jurídicos. Como se verá posteriormente, algumas figuras, como a da responsabilidade tributária, não trazem o aspecto do dever, mas somente o da responsabilidade. Logo, entende-se que não se trata de hipótese de sujeição passiva tributária. Tal assertiva será melhor explicada e comprovada em momento posterior.

O próprio CTN define, em seu art. 121, *caput*, que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Cabem aqui novas críticas (de ordem dogmática) ao Código: como já dito, não há que se falar em “obrigação principal”, já que não há obrigação acessória àquela vinculada. Trata-se, nem mais nem menos, da obrigação tributária. Outrossim, a Lei nº 5.172/66 novamente misturou a figura do tributo com a da pena pecuniária, como se fizessem parte de uma mesma relação obrigacional. Na

verdade, como já demonstrado, a obrigação “principal” (*obrigação tributária*) é aquela que vincula devedor e credor da prestação de pagar/receber tributo. Apesar de os tributos serem muitas vezes lançados por meio de “Autos de Infração”, nos quais também há a cominação de multa por descumprimento da obrigação tributária, trata-se de exigências de natureza totalmente diversa. Afinal, como definido pelo art. 3º do próprio CTN, não pode ser chamada de tributo a sanção por ato ilícito.

O fato de que é a lei que determina quem é o sujeito passivo da obrigação tributária não significa, de forma alguma, que o legislador infraconstitucional tenha plena liberdade para tanto. Isso porque o vocábulo *lei* foi utilizado acima em sentido amplo, significando *ordenamento jurídico*: algumas vezes é a própria Constituição da República que traz a regra da sujeição passiva tributária; e contra tal determinação não pode se levantar a lei ordinária.

Além do que, ainda quando a Constituição não traz tal regra, há outros princípios diversos nela insculpidos, os quais precisam ser respeitados sempre, inclusive na formulação legal a determinar o sujeito passivo tributário.

Serão estudados, de agora em diante, os limites impostos pela Constituição Federal ao legislador, quando este pretende indicar uma pessoa como sujeito passivo de certa obrigação tributária. Em primeiro lugar, será tratada a figura mais convencional, mas que nem por isso deixa de trazer controvérsias acerca dos limites supra referidos: o contribuinte.

Depois, serão vistas outras figuras, como a da substituição tributária e a da responsabilidade. Questionar-se-á se tais entidades são realmente sujeitos passivos da obrigação tributária, e se são compatíveis com as normas constitucionais.

CAPÍTULO IV: O contribuinte

4.1. O contribuinte no Código Tributário Nacional

A expressão *contribuinte* é utilizada pelo próprio CTN (art. 121, parágrafo único, inciso I) para designar o sujeito passivo (ou seja: a pessoa obrigada ao pagamento do tributo) que “*tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”.

Diz-se que contribuinte é a pessoa que pratica o fato indicado na legislação tributária como fato imponível, dele se beneficia ou com ele se relaciona. Assim, se a materialidade do tributo é a propriedade de veículo automotor, o contribuinte será o proprietário de veículo automotor; se o tributo incide sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, será contribuinte o vendedor ou o comprador (caberá à lei – complementar, no caso – fixar tal preceito).

4.2. A indissociabilidade dos aspectos da hipótese de incidência tributária

Cabe aqui fixar uma importante premissa, cuja compreensão se faz necessária para o desenvolvimento de todo o presente trabalho a partir deste ponto. Veja-se: a famosa *hipótese de incidência* do Professor Geraldo Ataliba e a não menos reconhecida *Regra Matriz de Incidência* do Professor Paulo de Barros Carvalho mencionam *aspectos* ou *critérios* em que pode ser dividida, para fins

didáticos, a regra que descreve, *in abstractu*, o fato que, se e quando ocorrido, levará ao nascimento da obrigação tributária. Assim, são previstos os aspectos (ou critérios) material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo.

Mas deve ficar claro que tal divisão é meramente acadêmica, para fins de compreensão e estudo, não constituindo cada aspecto uma unidade autônoma. A hipótese de incidência é una e indecomponível. Não é possível sequer imaginar a existência de um “aspecto material” dissociado de um “aspecto temporal”, por exemplo. Nas palavras de Geraldo Ataliba, trazendo à tona lição de Paulo de Barros Carvalho:

Paulo de Barros Carvalho costuma socorrer-se de analogia muito ilustrativa, de notável alcance didático, para demonstrar que à incindibilidade do conceito de hipótese de incidência não repugna o reconhecimento de inúmeros “aspectos” na mesma.

Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria o professor inicialmente o caráter unitário e incindível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou partes. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida, já não será mais uma esfera, mas outro objeto: duas semi-esferas. Para manter sua identidade substancial, como objeto de estudo, há de ser considerada unitariamente.

Isto não obstante, a esfera pode ser examinada quanto a diversas propriedades, ou características ou aspectos, reconhecíveis na sua unidade substancial.

Efetivamente, a esfera pode ser estudada nos seus aspectos: forma, brilho, peso, simetria, matéria, mobilidade, tamanho, consistência, densidade, etc.

São aspectos ínsitos na sua unitária consistência. A consideração separadamente, de cada qual, não importa decomposição do indecomponível, nem separação do inseparável.

Só logicamente se estabelece separação entre estes diversos aspectos: é possível, e útil, o estudo e consideração de cada qual. A reunião dos estudos e conclusões, extraídos do exame de todos os aspectos mencionados, conduz a melhor, mais perfeito e mais minucioso conhecimento do objeto “esfera metálica” que, por ter

propriedades, qualidades ou atributos inúmeros, não deixou de ser uno e incindível.

Assim a hipótese de incidência: não deixa de ser uma e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em “partes” ou “elementos.”⁷

Em resumo: os diversos aspectos ou critérios da hipótese de incidência são meros enfoques, prismas pelos quais pode ser observado um fenômeno uno que é a hipótese de incidência. Podemos, em um momento, concentrar nossa atenção nas pessoas que fazem parte da relação jurídico-tributária: estaremos estudando o aspecto pessoal da hipótese de incidência; podemos também pesquisar o seu local de aplicação: trata-se do aspecto espacial. Mas tudo isso são características do fenômeno unitário da hipótese de incidência.

4.3. A indissociabilidade entre os aspectos pessoal e material: a limitação lógica à indicação do contribuinte pelo legislador infraconstitucional

Com base nas afirmações acima, não é muito difícil concluir que não se pode falar em aspecto material desvinculado do aspecto pessoal. Trata-se de uma conclusão lógica, mesmo.

Veja-se: o aspecto material é o chamado *núcleo* da hipótese de incidência, no sentido de que é o que descreve o fato ao qual a lei atribui a consequência do nascimento da obrigação tributária. Costuma ser representado pela famosa fórmula proposta por Geraldo Ataliba: “verbo + complemento”: Ex: auferir renda, industrializar produto, ser proprietário de veículo automotor, etc. Já o aspecto pessoal, relativamente ao sujeito passivo, é o que descreve qual será a pessoa obrigada ao pagamento do tributo em caso de ocorrência do fato imponible (descrito abstratamente na hipótese de incidência).

Note-se que não há qualquer possibilidade de desvinculação entre o aspecto

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 76-77.

material e o aspecto pessoal: se o primeiro é “auferir renda”, o segundo nada pode descrever senão “pessoa que auferir renda”.

Seria uma ofensa à lógica pensar que o aspecto material descreva que “auferir renda” determina a incidência de tributo e, ao mesmo tempo, que o aspecto pessoal prescreva que o sujeito passivo será o *vizinho* de quem auferiu renda, por exemplo. Das duas uma: ou o aspecto material é auferir renda, e o contribuinte é quem a auferir; ou então o contribuinte é o vizinho de quem auferir renda, mas nesse caso o aspecto material será “ser vizinho de quem auferir renda”. É claro que nesse exemplo propositadamente esdrúxulo foram ignorados, para efeitos didáticos, tantos outros princípios e regras, como a questão da capacidade contributiva, por exemplo.

O que deve ficar claro, por enquanto, é que a própria descrição do aspecto material da hipótese de incidência já traz em si, indissociavelmente, a designação de quem será o respectivo contribuinte, ou ao menos uma restrição quanto à possibilidade da sua escolha. É impossível, do ponto de vista lógico, pensar o contrário.

Chega-se à conclusão, portanto, de que será contribuinte de certo tributo, aquela pessoa que efetivamente praticar o ato descrito na hipótese de incidência. Em caso de fatos em relação aos quais mais de uma pessoa participe, caberá à própria lei fixar o contribuinte (por exemplo, o ITBI: em tese, tanto o vendedor quanto o comprador podem ser designados na lei como contribuintes, já que a hipótese de incidência, prevista constitucionalmente, é a *transmissão do bem*, da qual as duas partes acima participam, em polos opostos).

Como o objetivo do presente trabalho é a abordagem da liberdade do legislador em fixar o sujeito passivo da obrigação tributária, decorre dos parágrafos pretéritos, uma importante conclusão: **a primeira limitação que tem o legislador, ao estabelecer quem é o contribuinte de um tributo, é de caráter lógico: nunca poderá o legislador determinar o contribuinte em dissonância com o aspecto material da própria hipótese de incidência.**

4.4. Tributos descritos expressamente na Constituição e tributos não descritos expressamente na Constituição

Em continuidade, é preciso localizar a regra que descreve o aspecto material dos tributos, para se possa saber onde o legislador encontrará seu paradigma (já que, como visto, não poderá ele se distanciar do aspecto material ao descrever o aspecto pessoal). E neste ponto faz-se imprescindível trazer uma importante divisão entre os diversos tributos que podem existir no ordenamento jurídico pátrio.

Antes, porém, deve ser lembrada a clássica lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo a qual não há classificações *certas* ou *erradas*, mas sim *úteis* e *inúteis*. Complementa-se: úteis ou inúteis para determinado fim ou estudo que se tenha em mente. Disso decorre que toda a controvérsia, ao longo de décadas, acerca de *quais seriam as espécies de tributos*, parece um pouco vazia, já que os tributos podem ser classificados de infinitas maneiras, pois infinitos são os parâmetros que podem ser adotados para classificá-los. A cada parâmetro que seja escolhido, diferentes serão as espécies às quais se chegará.

O parâmetro normalmente utilizado para classificar os tributos é o vínculo da sua incidência com alguma atividade estatal. Assim, são chamados de impostos os tributos que não guardam vínculo com alguma atuação estatal; são taxas aqueles que têm vínculo direto com uma dessas atividades; e a contribuição de melhoria também tem o aludido vínculo, mas ele é indireto (por intermédio do fator “valorização do imóvel”). Essa classificação é uma das mais úteis do ponto de vista do Direito, pois o regime jurídico a ser dado a certo tributo depende exatamente da sua configuração como tributo vinculado ou não-vinculado a uma atividade estatal.

No entanto, para o presente estudo, outra classificação tem utilidade maior, pois possibilita a divisão entre duas espécies de tributos em relação às quais há uma maior ou uma menor liberdade do legislador para escolher o respectivo contribuinte. Trata-se da classificação dos tributos entre aqueles cuja materialidade é descrita expressamente na Constituição da República e aqueles em que isso não ocorre.

Tal distinção é utilizada pelo Professor Renato Lopes Becho em sua obra

“*Sujeição Passiva Tributária e Responsabilidade Tributária*”⁸, e sua relevância, para o presente trabalho, é indiscutível. Retome-se, então, a conclusão à qual havia se chegado: o primeiro limite imposto ao legislador, quando da determinação do contribuinte de uma dada obrigação tributária, é de ordem lógica, e decorre da indecomponibilidade da hipótese de incidência: o próprio aspecto material determina quem é o contribuinte do respectivo tributo, ou no mínimo restringe a possibilidade dessa escolha.

É exatamente nesse ponto que entra a importância da distinção acima ventilada: ao repartir e distribuir as competências tributárias aos entes federativos, a Constituição da República utilizou-se do critério da materialidade. Em outros termos: cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) pode instituir tributo sobre certos fatos (hipóteses de incidência) lá discriminados. Em alguns casos, a própria Constituição já descreveu a materialidade, sendo impossível a sua modificação pelo legislador tributário infraconstitucional (em razão da rigidez do Sistema Tributário Nacional); noutros casos, a materialidade não foi prevista expressamente pela Carta.

São tributos com materialidade discriminada expressamente pela Constituição: os impostos de competência da União descritos no art. 153 da Carta (sobre importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proveito de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e grandes fortunas), além das contribuições sociais sobre a folha de salários, receita ou faturamento e lucro, previstas no art. 195 da Carta, e os empréstimos compulsórios; os impostos estaduais e do Distrito Federal do art. 155 (sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e propriedade de veículos automotores); e municipais e do Distrito Federal, previstos no art. 156 (sobre propriedade predial e territorial urbana; transmissão “inter vivos” de bens imóveis; e serviços de qualquer natureza). Os tributos não discriminados expressamente na Constituição são todos aqueles cuja instituição é permitida pela

⁸ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

Lei Maior, mas cuja materialidade não é tratada de forma explícita: são todas as taxas, as contribuições de melhoria, as diversas contribuições (que não as sociais do art. 195) e também os impostos da competência residual da União Federal.

4.5. Tributos cuja materialidade não é descrita expressamente na Constituição Federal

Quanto aos tributos cuja materialidade não é discriminada na Constituição, a limitação do legislador em estabelecer o contribuinte não vai além do plano lógico, o qual já foi tratado em linhas anteriores. Isso porque, por não terem a materialidade descrita na Carta, caberá à lei infraconstitucional fazê-lo. Logo, se o legislador tem a liberdade de escolher a materialidade do tributo, consequentemente também a terá quanto à designação do contribuinte, desde que respeitado o limite lógico já formulado (pois ao escolher aquela, estará automaticamente escolhendo este).

Exemplificando: determina o art. 154, inciso I, da Constituição, que a União pode instituir, mediante lei complementar, *“impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”*. Trata-se da *competência residual* da União. Assim, caso a União queira criar um novo imposto, terá ampla liberdade para escolher sua materialidade, desde que não esbarre na competência dos outros entes federativos.

Pode ser criado por lei complementar, dessa forma, um *“imposto sobre o acesso à internet”*, por exemplo. Será o contribuinte a pessoa que acessar a internet. Caso a União queira modificar o contribuinte desse imposto, nenhum óbice se coloca, desde que a materialidade seja modificada em conformidade. Assim, o contribuinte pode ser modificado para *“a pessoa que acessa a internet ou uma rede interna de computadores”*; neste caso, a materialidade será automaticamente alterada para *“acesso à internet ou a rede interna de computadores”*. Não há, como visto, qualquer outro limite à determinação do contribuinte, senão aquele de caráter lógico, que decorre da unicidade da hipótese de incidência.

Frise-se, no entanto, que a liberdade de escolha da materialidade (e, consequentemente, do contribuinte, com visto), pelo legislador infraconstitucional, somente pode ser exercida dentro dos rígidos limites de sua competência, outorgada pelo Texto Maior. Por exemplo: não pode um Estado, um Município ou um Distrito Federal instituir imposto com materialidade diversa daquelas previstas expressamente para eles. Isso porque a competência residual para a criação de impostos é exclusiva da União Federal. Aqueles entes federativos poderão, sim, criar taxas, por exemplo, e nesse caso serão livres para escolher a materialidade que desejarem, desde que haja vínculo direto com alguma atividade estatal de sua competência.

E se a Lei descrever uma materialidade incongruente com o aspecto pessoal que ela mesma institui?

Por ser impossível estabelecer uma hierarquia entre diferentes dispositivos de uma mesma Lei, não há como simplesmente se afastar uma dessas regras em benefício da outra. Deverá ser interpretada a Lei, de forma sistemática, a fim de que seja apurado o real alcance dos termos utilizados para definir a materialidade e o aspecto pessoal do tributo. Frisa-se, porém, que restará configurada, invariavelmente, ofensa ao princípio da segurança jurídica: a população tem o direito de que a Lei seja clara e coerente, para que não haja dúvidas quanto à sua aplicação.

4.5.1. O contribuinte das taxas

Cabe aqui fazer um pequeno parêntese quanto ao caso específico das taxas. Conforme já dito, a União, os Estados e os Municípios poderão criar taxas em razão de qualquer serviço específico e divisível que prestem ou poder de polícia que exerçam. Em razão disso, esses entes federativos podem fazer incidir tais taxas sobre as pessoas em relação às quais presta o serviço (ou os coloca a sua disposição) ou exerce o poder de polícia, respeitando o vínculo lógico já aludido. Caso seja desrespeitado o vínculo lógico, as consequências jurídicas podem ser mais graves do que ocorreria se se tratasse de um imposto.

Conforme já mencionado, se a União cria imposto de sua competência

residual e prevê um contribuinte que não guarda relação com o fato previsto no núcleo da hipótese de incidência (exemplo do *imposto sobre uso da internet* cujo contribuinte seja previsto como o *usuário de redes locais*), a única consequência será a insegurança jurídica quanto à verdadeira hipótese de incidência: será o fato previsto como tal (no exemplo, *uso da internet*), ou fato que o contribuinte pratica (*utilização de redes locais*). Deixando isso de lado, ressalta-se, outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva (nem a União pode criar imposto cujo contribuinte seja pessoa que não tem sua riqueza, ou ao menos parte dela, revelada pelo fato descrito no núcleo da hipótese de incidência).

No entanto, no caso específico das taxas, se o aspecto material é desvinculado do contribuinte, corre-se o risco de estar o ente federativo incidindo em grave inconstitucionalidade. Por exemplo: um Estado cria uma taxa pela disponibilização de água encanada (taxa de serviço). Nesse caso, o único contribuinte que pode ser previsto na norma tributária é a pessoa que recebe o serviço de água encanada. Se for previsto qualquer outro contribuinte, não haverá como se sustentar a taxa, já que, nos termos do art. 145, inciso II, da Constituição, as taxas são “*em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*”.

4.6. Tributos cuja materialidade é descrita expressamente na Constituição Federal

Situação completamente diferente ocorre quanto aos tributos cuja materialidade é descrita expressamente na Constituição. Veja-se: como já dito inúmeras vezes, a hipótese de incidência é una e indivisível, de forma que, ao se discriminar a materialidade de um tributo, automaticamente já se determina quem é o respectivo contribuinte – ou ao menos se restringe a liberdade de escolha. Logo, estando a definição da materialidade do tributo na Constituição Federal, pouco – ou mesmo nada – poderá dizer o legislador ordinário quanto ao respectivo contribuinte.

Por exemplo: o IPVA, de competência estadual. O Texto Maior determina expressamente que cabe aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a *propriedade de veículos automotores*. Esse é o limite da outorga de competência tributária. A legislação infraconstitucional não pode ampliar ou reduzir esse limite. E como o imposto somente pode incidir (por determinação constitucional expressa) sobre a propriedade de veículos automotores, o contribuinte somente poderá ser o *proprietário de veículo automotor*.

Note-se que, nesse caso, qualquer tentativa da legislação infraconstitucional de modificar o contribuinte será manifestamente inconstitucional, pois se estaria contrariando a própria materialidade da hipótese de incidência do tributo. Nunca poderá a legislação prever que é contribuinte do IPVA o proprietário de veículo de tração animal, já que o adjetivo *automotor* é parte integrante da materialidade do referido imposto. Também não poderá ser considerado como contribuinte o mero detentor eventual do veículo automotor, já que a materialidade é a *propriedade* de veículo.

Perceba-se, inclusive, que se o legislador infraconstitucional modificasse o contribuinte de um desses tributos, à revelia da determinação constitucional da materialidade do tributo, provavelmente incorreria em usurpação da competência tributária de outro ente federativo. Ou seja: além de se ferir o direito das pessoas que forem incorretamente discriminadas como contribuintes, também estar-se-ia violando as regras constitucionais de competência tributária, bem como a autonomia dos entes federais e, conseqüentemente, o próprio princípio federativo.

Há alguns casos em que a previsão constitucional da materialidade não determina de forma tão *engessada* quem será o contribuinte. É o caso, por exemplo, do ITBI. Esse imposto incide, por determinação constitucional expressa, sobre a transmissão “inter vivos” de bem imóvel, por ato oneroso. Veja-se que o fato transmissão pressupõe dois agentes: aquele que transfere o bem, e aquele ao qual o bem é transmitido. Ambos estão envolvidos no fato jurígeno tributário “*transmissão de bem imóvel*”. Assim, há a liberdade do legislador infraconstitucional (no caso, complementar) em escolher qual das duas partes será o contribuinte.

Outro caso é o do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente (art. 153, inciso VII, da Carta), mas nunca instituído: não há

definição legal ou doutrinária para o que seria *grande fortuna*, cabendo ao legislador complementar fixar os seus parâmetros, mas dentro dos limites razoáveis de o que venha a ser uma grande fortuna (uma riqueza de R\$ 1.000,00 não pode ser prevista na materialidade de tal tributo, por exemplo).

Ressalve-se que essa maior liberdade fica sempre adstrita aos exatos termos da prescrição constitucional da materialidade do tributo. Da mesma forma como ocorre com o IPVA, descrito acima, não poderá o legislador infraconstitucional fixar como contribuinte do ITBI a pessoa que *reside* no imóvel, por exemplo. Isso porque a questão da residência está fora da materialidade prevista na Carta. Somente a *transmissão* do bem enseja o nascimento da obrigação tributária; e, portanto, somente as pessoas envolvidas com a transmissão (vendedor e comprador) poderão ser consideradas contribuintes.

Chega-se, assim, à segunda conclusão importante do presente estudo, a qual é decorrência direta da primeira, conjugada com o princípio da rigidez do Sistema Tributário Nacional: **quanto aos tributos não previstos expressamente na Constituição da República, há ampla liberdade do legislador em definir o respectivo contribuinte, na exata medida da amplitude da sua competência para definir a materialidade; já em relação aos tributos cuja materialidade é expressamente prevista na Carta, pouca ou nenhuma liberdade tem o legislador infraconstitucional para escolher o contribuinte, já que o aspecto pessoal está totalmente atado à designação constitucional do aspecto material.**

4.6.1. Contribuinte por aproximação jurídica

Do que se disse nas linhas anteriores, resta claro que o legislador infraconstitucional pouca ou nenhuma liberdade tem para escolher o contribuinte daqueles tributos cuja materialidade consta expressamente no texto constitucional.

Sem prejuízo dessa assertiva, cabe aqui trazer uma importante lição, delineada em traços claros pelo Professor Renato Lopes Becho em sua obra já citada⁹. Ela decorre da percepção de que, em determinadas situações, é preciso ler

⁹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

a Constituição Federal além de dos vocábulos nela empregados, buscando o seu verdadeiro “*espírito*”, no termo utilizado pelo próprio Professor. Veja-se.

Ainda que a Constituição Federal brasileira seja extensa e exaustiva, principalmente em relação à matéria tributária (como já visto no início deste trabalho), há um limite quanto ao nível de detalhamento que uma Carta fundadora do Estado pode alcançar. O Texto Maior não pormenorizou, dessa forma, todos os matizes que podem ser incluídos em cada uma das materialidades que foram descritos como hipóteses de incidência de tributos. Exemplificando: a Constituição previu o ICMS, incidente sobre a circulação de mercadorias, entre outras materialidades. Mas a Carta não foi tão longe ao ponto de discriminar quais tipos de mercadoria estavam incluídos naquela previsão, ou se outros bens, equiparados a mercadoria pela legislação civil, também levariam à incidência do imposto.

Deve ser feita, portanto, uma interpretação *razoável* das disposições constitucionais, de forma a dar às palavras a extensão e o sentido que o legislador constitucional efetivamente quis. E algumas vezes o texto constitucional disse menos do que aquilo que realmente pretendia; não por ter *falhado*, mas exatamente porque não cabe à Constituição detalhar ao extremo o significado e o alcance de seus termos, como já mencionado.

É por essa razão que se admite a figura do *contribuinte por aproximação jurídica*, prevista em lei, sem que haja vício de inconstitucionalidade. Trata-se da pessoa que, embora não seja *exatamente* aquela relacionada com a materialidade descrita expressamente no texto constitucional, é juridicamente muito próxima a ela. Entende-se, nesses casos, que a Constituição prevê implicitamente tal pessoa como contribuinte. A previsão somente não foi expressa por que, como já dito, não caberia à Carta arrolar expressamente todos os matizes que a materialidade pode ter.

Um exemplo clássico de contribuinte por aproximação jurídica é o possuidor de bem imóvel urbano com ânimo de propriedade. Embora a previsão expressa da Constituição Federal quanto ao IPTU seja a *propriedade predial e territorial urbana*, a posse com ânimo de propriedade contém os caracteres mais importantes (justamente aqueles que são relevantes para o Direito Tributário, como a revelação de riqueza) da propriedade em si, e assim, também pode ser considerada como hipótese de incidência do IPTU.

Deve se ter em mente que no caso descrito acima, bem como em todos os outros casos de contribuinte por aproximação jurídica, não se está legislando em contradição com a Constituição Federal. Aliás, não se trata sequer de legislar nas lacunas do Texto Supremo. Trata-se, sim, de tão-somente dar às disposições da Carta a extensão que elas implicitamente já têm, o que se faz por meio de uma interpretação racional-sistemática *razoável* do texto da Carta.

Percebe-se, assim, que a sujeição passiva por aproximação jurídica não se afigura como uma efetiva liberdade do legislador. Este está simplesmente deixando expresso aquilo que já é previsto, de forma implícita, na própria Constituição Federal. Caso a previsão constitucional não abarque implicitamente alguma materialidade, essa materialidade não poderá ser prevista como hipótese de incidência do tributo (nem por aproximação jurídica), e quem a praticar não poderá ser considerado como contribuinte.

No entanto, mesmo nos casos de *legítima* sujeição passiva por aproximação jurídica (casos em que realmente há proximidade jurídica entre o contribuinte previsto expressamente na Constituição e aquele previsto na lei), é preciso averiguar se, em cada caso concreto, não é possível identificar o próprio *contribuinte constitucional* (aquele em relação direta e pessoal com o fato previsto expressamente na Carta). Se houver, no caso, pessoa que se enquadre perfeitamente na dicção expressa da Constituição, não há razão para que se procure por outrem, que apenas implicitamente se sujeite à hipótese prevista na Carta. Nas palavras do próprio Professor Renato Lopes Becho:

Outro aspecto de relevo nos parece ser a necessidade de que, no fato imponível, não possa ser identificado, nos termos da relação tributária, o sujeito passivo constitucional. A aproximação jurídica só pode ser validamente utilizada se não houver, juridicamente, quem faça as vezes de sujeito passivo constitucional. O que estamos querendo dizer é que o legislador não poderá, na existência de quem cumpra o mandamento previsto na regra-matriz constitucional tributária, eleger outra pessoa, mesmo que juridicamente aproximada. Se for autorizada essa possibilidade, a regra constitucional da competência tributária terá sido uma mera

referência, sem força cogente.¹⁰

Conclui-se, assim, que embora o legislador infraconstitucional não tenha liberdade para escolher o contribuinte dos tributos cuja materialidade consta expressamente na Constituição, nem sempre que a lei prevê como contribuinte figura que não se enquadre perfeitamente à hipótese expressa do Texto Maior se estará diante de uma inconstitucionalidade. É preciso verificar se o contribuinte, indicado na referida lei, é juridicamente próximo da figura prevista de forma expressa, a autorizar a sua colocação no polo passivo da obrigação tributária sob a rubrica de contribuinte por aproximação jurídica.

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 92-93.

CAPÍTULO V: Responsabilidade e substituição tributária

5.1. Substituição tributária

Eis uma figura sobre a qual ainda não há qualquer consenso na doutrina: a substituição tributária. Aliás, sequer o termo é utilizado para tratar de institutos jurídicos semelhantes! Os autores dão o nome de *substituição tributária* a entidades completamente diferentes. Sendo certo, porém que tal figura não tem previsão constitucional expressa, muitas das contradições doutrinárias não extrapolam o âmbito da *nomenclatura*, não caracterizando verdadeira divergência jurídica sobre a questão. Vale a pena, ainda assim, passar rapidamente pelos fenômenos que costumam ser chamados de substituição tributária.

Ao final, concluir-se-á que apenas uma dessas figuras pode ser considerada como *substituição*, e que as demais devem ter (como efetivamente têm) outra, ou outras designações, e seguem regime jurídico diferente.

5.1.1. A retenção na fonte

Uma das figuras comumente designadas como substituição tributária refere-se ao fenômeno da retenção na fonte. Trata-se da disposição legal que impõe a uma pessoa, que detenha provisoriamente o valor ou os valores sobre os quais incidem certo tributo, o dever de recolher o montante devido a título de tal exação antes da entrega daquele valor ao verdadeiro contribuinte. Em outras palavras: o contribuinte, que deve receber de alguém certo valor sobre o qual recaia um tributo, receberá tal

quantia, já descontado o montante do tributo, o qual deve ser *retido* pela própria fonte pagadora.

O exemplo clássico de retenção na fonte é o do Imposto de Renda incidente sobre a remuneração dos funcionários de uma empresa. Pela legislação em vigor, a empresa deve reter o valor referente ao tributo, ao invés de passá-lo ao funcionário, que seria o verdadeiro contribuinte.

Muitas têm sido as colocações doutrinárias acerca de tal instituto. Vários autores vêem nele um exemplo de substituição tributária. A fonte pagadora *substituiria* o verdadeiro contribuinte no polo passivo da obrigação tributária, sendo-lhe transferido o ônus de pagar o tributo.

Alfredo Augusto Becker é um desses autores. Para ele, não haveria relação jurídico-tributária entre o Estado (credor da obrigação tributária) e a pessoa substituída. O verdadeiro sujeito passivo seria a fonte pagadora (substituto), ao qual caberia o direito de *repercussão* em relação ao substituído, para que este, ao final, arcasse com a carga econômica da exação. Esse direito de repercussão não teria natureza tributária, e, portanto, não estaria vinculada às respectivas normas.

Nas próprias palavras do Professor Alfredo Augusto Becker:

Todo o problema referente à natureza das relações jurídica entre *substituto* e *substituído* resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quanto se demonstrou que *a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social.*

As três conclusões são as seguintes:

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão *jurídica* do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição lega

tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja *prestação jurídica* reveste-se de natureza *tributária*) é o *substituto* (nunca o substituído).

Terceira conclusão: O substituído não paga “tributo” ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza *privada*.¹¹

Não parece, entretanto, ser essa a solução mais científica para a questão. Deve-se ter em mente que o contribuinte do tributo é sempre o substituído. No caso do Imposto de Renda Retido na Fonte, veja-se que não se deixa de estar diante de Imposto de Renda de Pessoa Física (o funcionário da empresa). É o substituído quem figura no polo passivo da obrigação tributária. É ele quem tem o dever de pagar tributo ao Estado.

A retenção na fonte nada mais é do que um *mecanismo arrecadatório*, que em nada altera as bases da relação jurídico-tributária entre Estado e contribuinte. Note-se que, se o substituído for pessoa imune, não poderá haver retenção de tributo; por outro lado, se o substituto gozar de imunidade, nem por isso deixará de reter o tributo incidente sobre as remunerações pagas aos seus funcionários, já que são estes, e não aquele, o verdadeiro sujeito passivo do tributo.

Perceba-se, inclusive, que admitir o contrário seria jogar por terra a formulação constitucional sobre a materialidade do tributo, da qual tanto já foi falado no presente trabalho. Confira-se o exemplo do Imposto de Renda: a materialidade desse imposto, prevista na Constituição, é “*renda e proveitos de qualquer natureza*” (art. 153, inciso III, da Carta). Em razão do princípio da capacidade contributiva, outra não pode ser a conclusão senão a de que o binômio *verbo mais complemento*, nesse caso, somente pode ser auferir *renda ou proveito de qualquer natureza*. E quem *aufere* renda no caso? O funcionário ou a empresa? É claro que é aquele. O que a empresa faz é “pagar” renda ao funcionário. Logo, nunca poderia ser a

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 92-93.

empresa considerada como o sujeito passivo do Imposto de Renda Retido na Fonte, já que, para tanto, a materialidade do imposto deveria ser “*pagar renda ou proveito de qualquer natureza*”, o que ofenderia diretamente o princípio da capacidade contributiva (a empresa está tendo seu patrimônio diminuído, e não aumentado, pela operação que é objeto do tributo – o pagamento de salário).

Não há, assim, qualquer *substituição* quando se fala em retenção na fonte. Trata-se de mero mecanismo de arrecadação, previsto por lei. O tributo não deixa de vincular o Estado e o substituído. Ao contrário do que formulou Alfredo Augusto Becker, a relação tributária é fixada entre aqueles dois, dela não participando o substituto.

Aliás, Roque Antonio Carrazza e Renato Lopes Becho formulam uma interessante proposição acerca da retenção na fonte. Para esses autores, tratar-se-ia não de uma espécie de sujeição passiva tributária indireta, mas sim de sujeição ativa! O substituto seria, na verdade, sujeito ativo auxiliar, que tem o dever (de cunho meramente administrativo, e não tributário), de proceder à retenção dos valores devidos a título de tributo em relação aos pagamentos que tem que fazer. Veja-se como Renato Lopes Becho explica tal assertiva:

Muito mais simples é identificar a fonte pagadora como auxiliar do sujeito ativo, realizando uma função administrativa, do que como sujeito passivo tributário num emaranhado de *condicionais*.

Nessa forma de ver, independentemente do que acontecer, independentemente de condicionais, a fonte pagadora sempre será vista como auxiliar do sujeito ativo, realizando a retenção dos valores devidos pelo sujeito passivo e recolhendo aos cofres públicos, tudo certíssimo. Não realizando a retenção, a fonte retentora responde por isso diante do sujeito ativo, enquanto o sujeito passivo declara no momento oportuno (recolhendo o tributo se for o caso). Realizando a retenção e não recolhendo aos cofres públicos, o sujeito passivo declara normalmente o que foi descontado e a fonte retentora responde por apropriação indébita.

Se for autorizada essa possibilidade, a regra constitucional da competência tributária terá sido uma mera referência, sem força

cogente.¹²

Visto isso, indaga-se: é constitucional tal figura? Entende-se que sim, desde que prevista regularmente em lei. Sim, porque a lei pode criar deveres administrativos aos particulares. Não há dúvidas quanto a isso. Note-se que não se pode sequer cogitar a alegação de ofensa a princípios tributários em nome do substituto: o seu patrimônio simplesmente não é afetado; seu único dever é aquele previsto em lei, de levar o dinheiro do verdadeiro contribuinte aos cofres públicos. Trata-se de dever meramente administrativo, e não tributário.

5.1.2. Outras figuras erroneamente designadas por *substituição*

Como visto acima, embora o fenômeno da retenção na fonte seja considerado por muitos autores como sendo uma espécie de substituição tributária, não é essa a melhor solução. Da mesma forma, outros tipos de institutos jurídicos também são chamados, indevidamente, de substituição. Veja-se.

Alguns autores consideram como substituição tributária o fenômeno pelo qual a lei, na falta de pessoa relacionada diretamente com a materialidade descrita na Constituição (contribuinte constitucional), coloca no polo passivo da obrigação tributária pessoa diferente, cujas características se aproximem muito daquela outra. Ora, este caso se trata exatamente da figura do contribuinte por aproximação jurídica, do qual já foi falado no Capítulo anterior. Note-se que não há, de fato, qualquer *substituição*. Ninguém deixou de ser sujeito passivo para que outro passasse a sê-lo. Além do mais, conforme demonstrado anteriormente, o sujeito passivo por aproximação jurídica é contribuinte: a materialidade do fato que ele pratica é prevista na Constituição Federal como hipótese de incidência do tributo, ainda que de forma implícita. Não se trata, portanto, de hipótese de substituição tributária.

Parte da doutrina também chama de substituição a previsão legal de que uma pessoa fique incumbida de efetivamente levar aos cofres públicos o tributo pago por outras pessoas, que com ela estejam relacionadas (por exemplo: o proprietário do

¹² BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 92-93.

primeiro andar do edifício que deve providenciar o recolhimento de IPTU de todos os proprietários de um edifício. Trata-se, porém, de caso semelhante ao da retenção do tributo por fonte pagadora. A pessoa encarregada de proceder ao recolhimento do tributo das demais tem mero dever administrativo de fazê-lo. Não se trata de obrigação tributária. Não é efetivamente ela quem pagará o tributo, e sim todas as demais. Ao chamado (erroneamente) de “substituto” cabe apenas providenciar para que tais valores sejam levados aos cofres públicos, funcionando, assim, mais como um auxiliar do sujeito ativo do que propriamente um sujeito passivo por substituição ou algo do gênero.

Por fim, há também a figura da *responsabilidade por sucessão*, prevista nos arts. 129 a 133 do CTN: alguns autores consideram que tais disposições são uma hipótese de substituição tributária. Havendo a transmissão de bem sobre o qual tenha incidido tributo (art. 130 e art. 131, inciso I), ou desaparecendo a figura do contribuinte por extinção, morte, incorporação, etc. (art. 131, incisos II e III, art. 132 e art. 133), o adquirente ou o sucessor passam a ser responsáveis, pessoalmente, pelo recolhimento do tributo.

Não se trata, porém de caso de substituição tributária. O responsável, nesses casos, não passa a integrar o polo passivo da obrigação tributária. Trata-se de mera representação processual (a *responsabilidade* da teoria dualista do Direito Privado). O devedor (contribuinte) não deixa de ser aquele cujo ato levou à incidência do tributo. Há apenas uma extensão da responsabilidade, em razão da impossibilidade de os devedores originais pagarem a dívida (por estarem mortos, extintos, incorporados a outra empresa, etc.). Tratar-se-á mais detalhadamente dos pressupostos da responsabilidade (inclusive por sucessão) mais adiante. O que deve restar claro, no presente momento, é que a responsabilidade por sucessão não é um caso de substituição tributária.

5.1.3. A verdadeira substituição tributária: o diferimento e a “substituição para frente”

Nenhumas das figuras vistas até o presente momento se caracterizam como substituição tributária. Isso porque, para se falar em substituição, é necessário que

algo (ou alguém) saia para que outra coisa (ou outrem) entre em seu lugar. E nenhum dos institutos tratados neste Capítulo implica verdadeira substituição do contribuinte: ou se trata da sujeição passiva por aproximação jurídica (caso em que o sujeito passivo por aproximação nunca deixou de sê-lo), ou então de mera representação processual ou responsabilidade (hipóteses em que, embora outra pessoa seja incumbida de levar o tributo aos cofres públicos, não está substituindo o contribuinte; é deste o patrimônio que sofre o encargo tributário).

Há duas figuras, porém, que se tratam efetivamente de casos de substituição tributária: o diferimento e a substituição “para frente”. Veja-se.

O diferimento é a previsão legal, em relação aos tributos chamados “plurifásicos” (em que há uma cadeia de produção, incidindo a mesma espécie de tributo em cada uma das etapas, tais como o ICMS e o IPI), de que o dever de pagamento do tributo incidente sobre as etapas iniciais da cadeia produtiva seja transferido para o sujeito passivo que realiza a última etapa (ou pelo menos a última etapa *dentro da competência territorial na qual incide aquele tributo*).

Note-se que, nesse caso, há verdadeira *substituição*: o contribuinte original (quem pratica uma das etapas, que não a última, do processo) perde essa condição de sujeito passivo, passando a exercê-la, com exclusividade, a pessoa que pratica a última etapa. Logo, o sujeito passivo original (contribuinte) foi substituído por outra pessoa no polo passivo da obrigação tributária. Pode se chamar isso, portanto, de substituição tributária.

Questiona-se, porém, a constitucionalidade dessa medida. Se quisesse o legislador instituir uma isenção para as primeiras cadeias produtivas, poderia, sem dúvidas, fazê-lo. Nesse caso, quem praticasse a última etapa teria que arcar com o tributo de toda a cadeia. Trata-se do mesmo efeito “prático” do diferimento. Juridicamente, porém, não parece ser tão simples: o diferimento supõe que realmente houve incidência do tributo em cada uma das operações (o que difere do caso da isenção). E, se há incidência em relação às primeiras etapas, são seus realizadores os sujeitos passivos de cada uma das obrigações tributárias que nasceu. Que norma constitucional autoriza o legislador a simplesmente transferir o encargo tributário de uma pessoa para outra? Em outras palavras: juridicamente, se não há incidência nas primeiras etapas (caso da isenção), não há problemas em se

cobrar do último produtor o tributo devido em toda a cadeia; mas se há incidência em cada uma das etapas (caso do diferimento), cada um dos sujeitos passivos devem ser compelidos a pagar o tributo que incidiu sobre sua operação, e a obrigação tributária não pode ser simplesmente transferida a terceiros que não praticaram o fato imponible. Ainda menos por razões *de conveniência* do Fisco.

A figura da substituição “para frente” é muito parecida, em seus contornos jurídicos, com a do diferimento, com a diferença de que, aquela, ao contrário deste, faz com que o tributo seja *adiantado*, sujeitando a primeira pessoa da cadeia produtiva ao recolhimento do tributo não só da sua própria operação, mas também de todas as outras operações que *presumivelmente* ocorrerão. Se trata, novamente, de verdadeira substituição tributária, já que o primeiro da cadeia efetivamente substitui os demais no polo passivo das obrigações tributárias, pelas mesmas razões explicadas quanto ao diferimento.

A constitucionalidade da substituição “para frente” foi muito mais questionada do que a do diferimento. Isso porque, para se utilizar de tal mecanismo, é necessário *presumir* a ocorrência de fatos imponíveis. Mais do que isso: é efetivamente cobrado de um particular tributo que ainda não nasceu (já que a obrigação tributária somente surge com a ocorrência do fato imponible). No entanto, por meio da Emenda Constitucional nº 03/1993, foi introduzido o § 7º ao art. 150 da Constituição, autorizando expressamente tal possibilidade (chamando-a erroneamente de “substituição”), desde que assegurada a “imediata e preferencial restituição da quantia paga” caso não viessem a ocorrer os fatos imponíveis presumidos. Ainda assim, há autores que acreditam haver nesse caso inconstitucionalidade da Emenda Constitucional, por violação a cláusulas pétreas, em especial as que tratam dos direitos individuais fundamentais.

5.2. Responsabilidade tributária

Chega-se, por fim, à última figura que será estudada no presente trabalho. A chamada responsabilidade tributária, tal como consta no CTN, engloba alguns

institutos jurídicos diversos, que nem sempre se tratam de casos de efetiva responsabilidade, como se verá.

Em primeiro lugar, é importante deixar claro que a responsabilidade é uma figura do Direito Privado, e que pode ser aplicada ao Direito Tributário na medida em que a obrigação tributária seja igual às obrigações do Direito Privado. É necessário, portanto, retomar a lição da teoria dualista da obrigação no Direito Privado: para os adeptos dessa teoria, a obrigação pode ser dividida em dois aspectos independentes, a dívida e a responsabilidade. A dívida é tão-somente o vínculo que obriga o devedor a alguma prestação para o credor; não há traços de coercibilidade. A responsabilidade, por sua vez, é justamente essa coercibilidade: é a possibilidade jurídica de o credor reclamar coercitivamente a prestação. Pode ser previsto que ela deva ser exercida em face do próprio devedor (é o que ocorre na maioria dos casos); mas também pode ser previsto (por lei) que, em razão da impossibilidade jurídica de se alcançar coercitivamente o devedor, outra pessoa, que tenha à sua disposição os meios de executar a prestação em nome do devedor.

Frise-se bem: o devedor não deixa de sê-lo. O responsável tem mera obrigação legal de proceder à realização da prestação, porque o devedor não possui condição jurídica de fazê-lo. Mas é o próprio devedor que arca com a prestação. É ele que sofre o ônus da responsabilidade. O responsável é *interposto* justamente para que isso seja juridicamente possível.

Não é diferente no Direito Tributário. A verdadeira responsabilidade tributária é o mecanismo pelo qual a lei, diante da impossibilidade jurídica de se coagir o contribuinte (*devedor* do Direito Privado) ao recolhimento do tributo, impõe essa obrigação a terceiro que tenha meios de acesso ao patrimônio do contribuinte. Fique bem claro: em todas as hipóteses de verdadeira responsabilidade tributária, é do patrimônio do contribuinte que deve ser retirado o valor do tributo. E são os atributos do contribuinte, e não do responsável, que devem ser perquiridos para efeitos tributários (tais como isenções, imunidades, etc.). Ao contrário do que ocorre no caso da substituição, o responsável não passa a integrar o polo passivo da obrigação tributária.

Fica claro, assim, que o responsável tributário não é sujeito passivo da obrigação tributária, já que não é ele quem sofre a imposição do tributo. Ele tem a

mera obrigação, de cunho administrativo, e não tributário, de proceder ao recolhimento do tributo no lugar do devedor, que não pode fazê-lo por lhe faltarem condições jurídicas para tanto. A relação existente entre o responsável e o fisco é de cunho meramente administrativo, e não tributário. A relação tributária (obrigação jurídica tributária) vincula – e não deixará de vincular – o fisco com o sujeito passivo (que pode ser contribuinte constitucional ou por aproximação jurídica, conforme já visto).

Passa-se a ver especificamente figuras previstas no CTN, no seu Capítulo reservado à responsabilidade tributária. Antes, porém, cabe ressaltar que, nos termos do art. 128 do próprio CTN, a lei tributária pode prever a responsabilidade (conforme descrita acima) de outras pessoas em quaisquer outros casos além daqueles elencados no mencionado Capítulo, que será estudado a seguir. Vale dizer: em qualquer hipótese em ocorrer a impossibilidade *jurídica* do contribuinte de responder pelos seus débitos tributários, em razão da transferência do seu patrimônio a outrem, a qualquer título, pode ser previsto que o terceiro, que tem à disposição aquele patrimônio, pode ser compelido a praticar os atos para o recolhimento do tributo (desde que, conforme já explicado, seja o patrimônio do contribuinte o afetado, e não o do responsável).

5.2.1 Responsabilidade dos sucessores

Nos arts. 129 a 133 é tratada a chamada “responsabilidade dos sucessores”, quanto à qual já foram feitos comentários quando se tratou da substituição tributária. Em sua maioria, as hipóteses previstas nesses artigos se encaixam perfeitamente na noção de responsabilidade que foi explicada acima: nos casos em que o contribuinte não pode, por questão jurídica, responder pelo seu débito tributário, outra pessoa é chamada para fazê-lo em seu lugar.

O caso do art. 130, e também o do art. 131, inciso I, demonstra tal fato: o adquirente de bens *responde* pelos tributos que incidiram sobre tais bens antes da aquisição. Veja-se que a propriedade sobre a qual incidiram os tributos (que é justamente o bem adquirido) trocou de titularidade. Passou a ser outra pessoa o seu proprietário. Logo, o novo proprietário (adquirente) é quem deve proceder ao

recolhimento dos tributos, já que a propriedade sobre a qual os tributos incidiram agora está sob a sua tutela.

O mesmo acontece nos casos do sucessor do falecido e do respectivo espólio, previstos no art. 131, incisos II e III. A pessoa que faleceu obviamente não pode pagar, por conta própria, os tributos que incidiram sobre os seus fatos. Logo, é necessário que seja colocado em seu lugar alguém que possa juridicamente responder pelos débitos, mas utilizando-se do patrimônio do falecido, já que é este quem é o contribuinte (e não deixará de sê-lo por estar morto). Fica bem claro, nesse caso, o caráter meramente processual ou de representação da figura da responsabilidade: ainda é o falecido quem está efetivamente pagando os tributos. Só não pode fazê-lo por suas próprias forças. Em termos mais práticos: é impossível que o fisco proponha execução fiscal contra pessoa já morta. Falta ao falecido capacidade jurídica para ser responsável, e por isso é posto alguém em seu lugar: para que realize o trâmites administrativos necessários ao pagamento do tributo.

As previsões do art. 132 e 133 do CTN trazem regras baseadas nos mesmos princípios, mas aplicadas às pessoas jurídicas: trata-se dos casos de incorporação ou fusão da empresa contribuinte a outra empresa, ou mesmo aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento para a continuidade do exercício das atividades da empresa contribuinte por outra empresa ou por pessoa natural. Repare-se que a pessoa jurídica contribuinte (a que efetivamente praticou o fato impositivo) não está mais em condições jurídicas de *responder* pelos tributos que deve, simplesmente porque não existe mais, em termos jurídicos (foi incorporada, fundida ou comprada). Logo, é necessário que alguém cumpra esse papel administrativo de levar aos cofres públicos o tributo a ser pago (ou responda à execução fiscal, em caso de inadimplemento). E essa pessoa não poderia ser outra que não aquela que tem à sua disposição o patrimônio sobre o qual recairia o tributo, caso o contribuinte ainda existisse. É por isso que o sucessor é previsto como responsável.

Não há que se falar em inconstitucionalidade da responsabilidade por sucessão: como visto, trata-se de mero mecanismo administrativo de cobrança do crédito tributário (*responsabilidade* da teoria dualista). É o patrimônio do contribuinte que sofre a constrição. Logo, não há qualquer violação ao direito de propriedade. O sucessor, que é *terceiro* em relação à obrigação jurídica tributária, não terá o seu

próprio patrimônio (na parte em que não diz respeito ao patrimônio do contribuinte, que passou à sua administração) constricto.

5.2.2 Responsabilidade de terceiros

O CTN continua arrolando as hipóteses de responsabilidade, tratando, nos arts. 134 e 135 dos casos de “responsabilidade de terceiros”. Veja-se.

Os dois primeiros casos enumerados (art. 134, incisos I e II) são o do pai responsável pelo pagamento dos tributos de seus filhos menores de idade e o do tutor ou curador em relação aos respectivos tutelados e curatelados. Ora, sabe-se que a capacidade passiva tributária independe da capacidade civil (art. 126 do próprio CTN). Ocorre que a legitimidade para ir a juízo depende, sim, da capacidade civil. Logo, trata-se de mais um caso clássico de verdadeira responsabilidade: os menores, os tutelados e os curatelados não podem por si sós, proceder ao recolhimento dos tributos (pois não têm capacidade civil para realizar os atos jurídicos necessários para tanto). É necessário, assim, que terceiros, que tenham à sua disposição o patrimônio daqueles, tenham o encargo administrativo de realizar o recolhimento dos tributos. É perfeita e constitucionalmente válida tal previsão, já que, novamente, não é o patrimônio do pai, do curador ou do tutor que responderá pelo débito tributário, mas sim o do verdadeiro contribuinte (o filho, o curatelado ou o tutelado).

O inciso III do art. 134 também traz hipótese de verdadeira responsabilidade tributária, por excelência: é o caso do administrador dos bens de terceiro. Fica bem evidente os contornos da figura da responsabilidade, neste caso: sempre que alguém tiver à sua disposição patrimônio alheio, será ela quem, administrativamente, terá que proceder ao recolhimento do tributo que incidiu sobre o patrimônio do qual tal pessoa é administradora. O contribuinte, assim, é o “dono” do patrimônio; o responsável apenas exerce a função de levar o tributo aos cofres públicos.

Os incisos IV e V trazem hipóteses muito semelhantes às já vistas: trata-se da responsabilidade do inventariante pelos tributos do espólio e da responsabilidade do síndico ou do comissionário pelos tributos da massa falida ou do concordatário. Não é preciso repetir todas as razões já descritas anteriormente; basta reafirmar que se

trata de caso de responsabilidade tributária verdadeira: o inventariante, o síndico e o comissionário não integram o polo passivo da obrigação tributária. Exercem mero dever administrativo de proceder ao recolhimento dos tributos que são devidos pelo espólio, massa falida ou concordatário, que são (e não deixam de ser) os verdadeiros contribuintes. É do patrimônio destes, e não daqueles, que sairá o montante a ser pago a título de tributo.

O inciso VII do art. 134 do CTN trata da responsabilidade dos sócios pelos tributos da pessoa jurídica que foi liquidada. Trata-se, novamente, de hipótese de responsabilidade verdadeira. Melhor seria se essa regra estivesse prevista junto com as normas de responsabilidade por sucessão. De qualquer forma, ocorre o mesmo fenômeno que já foi exhaustivamente explicado: a empresa, por não existir mais, não pode responder pelos seus débitos tributários. O sócio exercerá essa função de recolher os tributos da empresa, com a parte do patrimônio dela que lhe tiver cabido. É nítido que, caso a liquidação da empresa resulte em resultado negativo para os sócios, estes não poderão ser compelidos a recolher os tributos devidos pela empresa com seu patrimônio pessoal. O fato imponível constituiu a empresa como contribuinte. É o patrimônio desta que deve responder por tal débito. Se a empresa finalizou suas atividades sem ter lhe restado qualquer patrimônio, não poderá o fisco (nem a lei) cobrar do sócio, o qual tem personalidade jurídica distinta da empresa liquidada. Repita-se: o sócio tem mera obrigação administrativa de proceder ao recolhimento dos tributos devidos pela empresa com a parte do patrimônio desta que lhe coube após a liquidação.

Em que pese o acerto do CTN em prever as hipóteses de responsabilidade estudadas até este ponto (pois todas as figuras vistas são efetivamente responsáveis, conforme havia se definido anteriormente), houve alguns tropeços: trata-se o inciso VI do art. 134 e do art. 135 do Código Tributário. Em ambos os casos utilizou o legislador, indevidamente, da figura da responsabilidade, a qual tem contornos específicos, conforme visto, para criar *sanção* a certas pessoas. Confira-se.

O inciso VI do art. 134 dispõe que é responsabilidade dos tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, os tributos devidos em razão de ato praticado por eles ou perante eles, quando forem omissos quanto à exigência do pagamento do

tributo pelo real contribuinte. Ora, onde está a responsabilidade nesse caso? Onde está a impossibilidade jurídica do contribuinte e a disponibilidade, por parte do responsável, em relação ao patrimônio sobre o qual incidiu o tributo? Simplesmente não há tais características nesse caso. O legislador quis somente que o servidor público fosse punido com o pagamento do tributo que, por sua desídia, deixou de ser recolhido por quem de direito (contribuinte). Em primeiro lugar, diga-se que tal regra está em contradição com a norma do art. 3º do próprio CTN, segundo o qual tributo não é sanção por ato ilícito. Em segundo lugar, e mais importante: não pode a lei prever a incidência de tributo sobre quem não praticou o fato imponible, sob pena de afronta ao direito de propriedade. Sem falar da clara violação do princípio da capacidade contributiva: qual a riqueza revelada pelo fato de o serventuário ter deixado de exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido? Afigura-se inconstitucional, portanto, tal previsão do CTN. Poderia a lei prever uma multa a ser paga pelo serventuário nesse caso, ou mesmo outras punições administrativas, e até penais (como visto no início desse trabalho, a sanção por ato ilícito é uma das poucas possibilidades permitidas pela Constituição para que o patrimônio de alguém seja tolhido pelo Estado sem a anuência do proprietário). Não, porém, prever a transferência da obrigação tributária de uma pessoa para outra, a qual não tem relação direta com o fato imponible. Disso se conclui que o art. 134, inciso VI não traz uma regra de responsabilidade tributária, como pretende. Trata-se da utilização de tributo como sanção de ato ilícito, o que não é compatível com o ordenamento jurídico pátrio.

Na outra hipótese mencionada, do art. 135 do CTN, o mesmo ocorre: é prevista a responsabilidade *pessoal* dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e sócios de pessoas jurídicas, bem como de qualquer das pessoas previstas no art. 134, caso elas hajam com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Novamente, o que pretendeu o legislador foi punir as pessoas que agiram ilicitamente (neste caso, com dolo), por meio da transferência do encargo tributário a elas. Como explicado no parágrafo anterior, isso não pode prevalecer. Não se trata de caso de responsabilidade, pois não há aqueles fatores apontados inicialmente, e que de fato são verificados nas previsões dos incisos I a V e VII do art. 134 do CTN. A tributação não é o meio adequado à sanção por atos ilícitos. Novamente, o legislador poderia ter estipulado sanções

administrativas (inclusive multas) para as pessoas discriminadas nos incisos do art. 135, mas não incumbi-las da obrigação tributária de terceiros. Poder-se-ia concluir que, também aqui, restou ferido o direito de propriedade.

No entanto, é juridicamente justificável a imputação pessoal do cumprimento da obrigação tributária aos sócios de pessoa jurídica, sob a rubrica da desconsideração da personalidade jurídica. Explica-se: assim como o art. 50 do Código Civil, o art. 135 do Código Tributário Nacional também prevê uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica autônoma de que normalmente gozam as empresas, em razão de alguma ilicitude cometida pelo sócio. O Código Civil prevê a utilização dessa medida nos casos de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. O CTN, por sua vez, a autoriza nas hipóteses de atuação com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social ou estatutos.

Logo, o art. 135 do CTN não pode ser visto como um caso de verdadeira responsabilidade tributária. Para que possa ser considerado constitucional, é necessário que tal dispositivo seja considerado como uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Neste caso, não se cogita ofensa ao direito de propriedade dos sócios.

CONCLUSÕES

De tudo que foi exposto no presente trabalho, podem ser extraídas as seguintes conclusões:

1. A exaustividade e a rigidez do Sistema Constitucional Tributário brasileiro fazem com que o legislador infraconstitucional muito pouco possa fazer senão dar integral cumprimento às disposições previstas na Carta.
2. A obrigação tributária tem a mesma estrutura das obrigações de direito privado, exceto quanto à existência, nestas últimas, do elemento *vontade* na formação do vínculo obrigacional, e com as diferenças que o regime de direito público impõe àquelas primeiras.
3. Não há uma relação jurídico-tributária complexa, formada por várias obrigações (“principais” e “acessórias”) entre os mesmos sujeitos. A relação jurídica tributária é única e exclusivamente aquela formada pela obrigação tributária em sentido estrito (dever de pagar tributo – direito/dever de cobrar tributo).
4. Em qualquer espécie de obrigação, incluindo a tributária, a responsabilidade pelo cumprimento (coercibilidade) pode ser destacada do dever em si, inclusive vinculando pessoa diversa do devedor.
5. O direito de propriedade impede que, via de regra, terceiros sejam tolhidos de seus bens em razão de obrigação, dever ou relação

jurídica que não lhe diz respeito.

6. Da indissociabilidade entre os diversos aspectos da hipótese de incidência tributária, decorre que o legislador tem um limite lógico para a designação do contribuinte de um tributo: a previsão do sujeito passivo deve estar de acordo com a da materialidade do tributo, pois contribuinte é quem pratica ou se beneficia diretamente do fato imponible.
7. Quanto aos tributos cuja materialidade não está prevista expressamente na Constituição da República, há ampla liberdade do legislador em definir o respectivo contribuinte, na exata medida da amplitude da sua competência para definir a materialidade (e desde que respeitado o limite lógico mencionado).
8. Em relação aos tributos cuja materialidade é expressamente prevista na Carta, pouca ou nenhuma liberdade tem o legislador infraconstitucional para escolher o contribuinte, já que o aspecto pessoal está totalmente atado à designação constitucional do aspecto material do tributo.
9. A Constituição não poderia prever todos os matizes que das materialidades nela descritas podem aflorar: logo, conclui-se que há materialidades que, embora não previstas expressamente na Constituição, se aproximam juridicamente muito delas. A pessoa que praticar tais atos pode ser considerada, por lei, como sujeito passivo, por aproximação jurídica.
10. Para que seja válida a sujeição passiva por aproximação jurídica, é necessário que não haja, no caso concreto, o contribuinte constitucional (cujo fato praticado se enquadra na disposição expressa da Carta).
11. Muitas figuras são vistas pela doutrina como sendo casos de substituição tributária, mas somente o diferimento e a substituição "para frente" podem ser assim considerados.
12. É questionável a constitucionalidade (em face do direito de

propriedade) do diferimento e da substituição para frente, em razão da imputação da obrigação tributária a quem não praticou o fato imponível.

13. A responsabilidade tributária verdadeira é mecanismo de direito administrativo, e não tributário, utilizado nos casos em que o contribuinte não goza de possibilidade jurídica de proceder ao recolhimento, sendo necessária a intervenção de outra pessoa, que tenha acesso ao patrimônio sobre o qual recai o tributo, para proceder ao recolhimento.
14. O responsável tributário não é sujeito passivo da obrigação tributária.
15. A maioria dos casos previstos pelo CTN como de responsabilidade tributária realmente o é (responsabilidade por sucessão e responsabilidade de terceiros).
16. A responsabilidade do serventuário de ofício, e a dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica não são casos de responsabilidade tributária. Trata-se de tentativa de sanção de ato ilícito por meio de tributo, o que não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. No caso dos sócios de pessoas jurídicas, no entanto, é lícita a sua imputação para pagar tributo da pessoa jurídica caso tenha agido ilegalmente ou em afronta às normas contratuais, sob a rubrica da desconsideração da personalidade jurídica.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARRETO, Aires F.; BOTALLO, Eduardo Domingos (coords.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICM5. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Fortaleza: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 18. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 45, de 8.12.2004. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Marcos Rodrigues de. **Sujeição passiva no direito tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC-SP, 2004.

ROMAN, Anna Sylvia Lima Moresi. **O destinatário constitucional da carga tributária**: sujeição passiva na obrigação tributária. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). PUC-SP, 1997.